

ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

FORMATION OF AGRICULTURAL PRODUCTION IN MODERN CONDITIONS OF MANAGING

Мезенцева Н.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та менеджменту,
Криворізький факультет Запорізького національного університету

Серікова Т.А.

магістр,
Запорізький національний університет

Mezenceva Nadezhda

C.E.S., Associate Professor of the Department of Accounting and Management
Zaporizhzhya National University, Faculty of ZNU in Kryvyi Rih

Serikova Tatiana

Master,
Zaporizhzhya National University

Розвиток ринкових умов господарювання диктує необхідність поліпшувати економічну інформацію, яку використовують для прийняття управлінських рішень. Важливо правильно формувати собівартість продукції в системі бухгалтерського обліку для вибору альтернатив підприємницької діяльності в сільському господарстві, в якому значна частина готової продукції може бути використана для внутрішніх виробничих потреб. Ефективна організація бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту витрат діяльності дасть змогу задовольнити інформаційні потреби користувачів щодо їх здійснення та шляхів оптимізації. У роботі розглянуто формування собівартості сільськогосподарської продукції в сучасних умовах господарювання. Охарактеризовано необхідність обчислення «ринкової собівартості» для підрахунку витрат на виробництво продукції, визначених за ринковими цінами. Розглянуто визначення ринкової собівартості в системі бухгалтерського обліку.

Ключові слова: витрати, економічні витрати, собівартість, готова продукція, класифікація, номенклатура статей, елементи витрат, методи управління витратами, статті калькуляції, ринкова собівартість.

Развитие рыночных условий управления диктует необходимость совершенствования экономической информации, используемой для принятия решений. Это важно при формировании себестоимости продукции в системе бухгалтерского учета для выбора альтернатив предпринимательской деятельности в сельском хозяйстве, в котором значительная часть готового продукта может использоваться для отечественного внутреннего производства. Таким образом, эффективная организация бухгалтерского учета, анализа и аудита расходов деятельности позволит удовлетворить информационные потребности пользователей по отношению к их осуществлению и определит способы оптимизации объема затрат производства. В работе рассмотрено формирование себестоимости сельскохозяйственной продукции в современных условиях хозяйствования. Подчеркнута необходимость определения «рыночной себестоимости» для подсчета стоимости продукции, рассчитанной по рыночным ценам. Рассмотрено определение рыночной себестоимости в системе бухгалтерского учета.

Ключевые слова: затраты, экономические затраты, себестоимость, готовая продукция, классификация, номенклатура статей, элементы затрат, методы управления затратами, статьи себестоимости, рыночная себестоимость.

Prime cost is important in market relations. It is associated with other economic categories. Expense and cost management allows making sound decisions on the expediency of production of certain types of products, determination of prices for products, calculation of profitability level, construction of internal economic relations, the need for organizational and technical measures, etc. Business practice at Ukrainian industrial enterprises indicates that the

costs today are merely an object of accounting, while market conditions require the mandatory consideration of their analysis and audit as a control object. The high prime cost of production reduces the competitiveness of the enterprise and forces executives to look for causes and reserves to reduce costs, and the role of the cost management system, in this case, is to create and provide the most economical method of production and sales. In relation to this, cost management becomes a key factor in ensuring the effective development of the enterprise. In the context of the development of economic relations, there is the problem of the search for new management methods to ensure the competitiveness of the business entity in the sales market. Therefore, an efficient organization of accounting of business costs will allow satisfying informational needs of users concerning their realization and ways of optimization. Works of many domestic and foreign scholars are devoted to the issues of theory and practice of accounting and audit of costs and output of agricultural products, however, the study of cost accounting practices in modern economic conditions requires more and more attention. The purpose of this work is to analyse the definition of production costs and "market cost" in the accounting system in order to provide information for making managerial decisions. The paper considers the formation of the prime cost of agricultural products in the modern business environment. The article characterises the need to calculate "market cost" in order to calculate production costs determined at market prices. Definition of "market cost" in the accounting system is considered.

Key words: prime cost, finished products, classification, cost management methods, calculation items, market cost.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Управління витратами і собівартістю дає можливість робити обґрунтовані рішення про доцільність виробництва окремих видів продукції, визначення цін на вироби, обчислення рівня рентабельності, побудову внутрішньогосподарських відносин, необхідність застосування організаційно-технічних заходів тощо. Висока собівартість продукції знижує конкурентоспроможність підприємства і примушує керівників шукати причини й резерви зниження витрат, а роль системи управління витратами при цьому полягає у створенні і забезпеченні найбільш економічного способу виробництва та реалізації продукції. У зв'язку із цим управління витратами стає ключовим чинником забезпечення ефективного розвитку підприємства.

В умовах розвитку економічних відносин постає проблема пошуку нових методів управління для забезпечення конкурентоспроможності суб'єкта господарювання на ринку збуту, тому ефективна організація бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту витрат діяльності дасть змогу задовольнити інформаційні потреби користувачів щодо їх здійснення та шляхів оптимізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Дослідженню проблем теорії і практики обліку й аудиту витрат і виходу сільськогосподарської продукції присвячено праці багатьох вітчизняних та закордонних учених, серед яких: І.О. Бєлий, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Т. Саблук, Л.С. Шатковська, В.О. Шевчук, В.П. Ярмоленко, Ф. Візер, Дж. Кларк, А. Маршалл, П. Самуельсон, К. Макконелл та ін. Але дослідження питань сучасної практики обліку витрат у сучасних умовах господарювання вимагає дедалі більшої уваги.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується

означена стаття. Велике значення відіграє науково обґрунтований бухгалтерський облік витрат виробництва, що формує інформацію про використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, собівартості виробництва і реалізації, а в кінцевому підсумку показники ефективності роботи підприємства і об'єднань. Проте окремі наукові положення залишаються дискусійними і сьогодні. До них можна віднести: визначення сутності витрат на виробництво продукції; розроблення науково обґрунтованих принципів їх класифікації; економічний склад собівартості і склад витрат, які її формують; групування витрат за статтями й об'єктами калькулювання.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Для вирішення цих проблем ціллю даної роботи є аналіз визначення витрат виробництва та ринкової собівартості в системі бухгалтерського обліку з метою надання інформації для прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Процес виробництва завжди пов'язаний із використанням робочої сили та засобів виробництва, які втілюються у продукт. Витрати підприємства на створення продукту відрізняються від витрат суспільства. Витрати виробництва – це те, у що обходиться створення продукту підприємству. Водночас суспільні витрати на створення продукту включають додаткову працю, втілену в додатковому продукті. Витрати виробництва благ – це загальна економічна категорія. Процес виробництва являє собою продуктивне споживання чинників виробництва, заміщення яких є необхідною умовою процесу відтворення [13, с. 219].

У реальному житті існують об'єктивні причини, які зумовлюють формування витрат виробництва підприємства як самостійної категорії.

Витрати – це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей,

яку можна отримати за найбільш вигідного з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Тобто економічні витрати будь-якого ресурсу, вибраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат зумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерського погляду витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів.

Учені-економісти Заходу ґрунтовно розробили проблему витрат виробництва виходячи з потреб зростання його ефективності. При цьому вони виходили з обмеженості ресурсів і можливості їх альтернативного використання. Австрійський економіст Ф. Візер (1851–1926) та американський економіст Дж. Кларк (1847–1938) вивели категорію «вмінені витрати» (тобто приписувані комусь, віднесені на чийсь рахунок). Це дійсні витрати виробництва на даний товар, які дорівнюють найвищій корисності тих благ, які суспільство могло б отримати, якби по-іншому використовувалися витрачені виробничі ресурси. Значне місце у визначенні сутності витрат займають праці таких учених, як А. Маршалл, П. Самуельсон, К. Макконелл, які досліджували категорію «граничні витрати». Із цими витратами пов'язана динаміка рівня витрат та кількості створеного продукту [10, с. 392].

Наявність різних точок зору щодо сутності витрат зумовлена різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі і виробничого процесу зокрема. Можна виділити два основоположних підходи.

Перший базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних чинників (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складників і структури. Дана орієнтація була переважаючою в розумінні сутності економічного життя у вітчизняній науці та практиці, відповідно, відбувався процес формування поглядів на поняття витрат виробництва й у бухгалтерській сфері. Типовим тлумаченням витрат виробництва за даного підходу є таке: витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції.

Другий підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість усіх видів ресурсів і альтернативність варіантів застосування, та по-своєму визначає сутність вартості та її складових елементів. Даний підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядаються та розкриваються в прикладному аспекті як складовий елемент ціни, що формується під дією сукупності чинників у системі функціонування ринку на основі зміни попиту та пропозиції [6, с. 513].

Усе зазначене вище характеризує витрати на виробництво з погляду економічної теорії, на основі якої ґрунтується вся економіка у

цілому і визначення її окремих понять в інших науках, що тісно з нею межують. Так, у бухгалтерському обліку, відповідно до НП(С)БО 1 [3, с. 2], витрати визначаються як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Згідно з Податковим кодексом України, витрати – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, здійснюваних для продовження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або зменшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [1, с. 32]. Такі витрати спрямовані на здійснення господарської діяльності платника податку (підприємця).

У бухгалтерському обліку витрати відображаються за дотримання певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності та застосовуваному в національних стандартах принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Згідно з п. 5–8 П(С)БО 16 [4, с. 2], витрати визнаються за таких умов:

- зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Наприклад, списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати персоналу підприємства;

- визнання на основі систематичного та раціонального розподілу економічних вигід, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. Наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нарахування амортизації нематеріальних активів;

- негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Наприклад, уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів;

- можлива достовірна оцінка суми витрат.

Наявність різних точок зору щодо сутності витрат, представлених у табл. 1, зумовлена різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі і виробничого процесу зокрема.

Дослідивши різні погляди, можна стверджувати, що витрати – це використані у процесі

Таблиця 1

Дефініції сутності витрат

Автори	Визначення витрат
П.Т. Саблук [15, с. 532]	Витрати на виробництво продукції складаються з видатків, пов'язаних із використанням у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших видатків на її виробництво
П.Л. Сук [17, с. 5]	Витрати – це трата енергії і тільки енергії, у тому числі інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств
Н.С. Андрущенко [7, с. 5]	Витрати відображають вартість ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства з виробництва продукції, виконання робіт і здійснення послуг
М.Ф. Огійчук [11, с. 16]	Обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певної мети – це витрати підприємства
В.П. Павлик [12, с. 148]	Витрати – найбільш невизначене слово в управлінні, яке визначається сумою видатків, зазначених підприємством на момент придбання товарів або послуг
Ю.С. Цал-Цалко [18, с. 66]	Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва
П(С)БО 16 «Витрати» [4, с. 6]	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
І.М. Білоусова [8, с. 4]	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)
І.П. Бондар [9, с. 11]	Витрати – це відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта
Л.К. Сук [16, с. 15]	Затрати (видатки, витрати) являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства

виробництва різні речовини і сили природи на виготовлення нового продукту праці.

Таким чином, дати однозначне визначення категорії «витрати» важко, оскільки вона стосується багатьох процесів (виробництва, споживання, нагромадження, обігу, обміну) й є об'єктом обліку, контролю, планування, аналізу та управління. В економічній літературі більш поширеним є поняття «витрати виробництва», під яким учені розуміють утрати живої та уречевленої праці або вартість залучених чинників виробництва (економічних ресурсів) для здійснення підприємницької діяльності (виробництва продукції). Економісти-теоретики оперують поняттям «економічні витрати», які, на їхню думку, включають у себе не тільки грошові затрати, а й альтернативні витрати, що виникають унаслідок наявності багатьох різних способів використання ресурсів.

Слід відзначити, що в управлінні підприємством важливе місце займає обґрунтована

класифікація витрат. Під класифікацією витрат слід розуміти їх групування за певною ознакою для використання в оперативному управлінні та формуванні собівартості продукції. Основне завдання класифікації полягає у забезпеченні одержання інформації для контролю й економічного аналізу використання ресурсів. Велике значення має класифікація витрат у здійсненні планування й обліку процесу виробництва за видами і напрямками, для формування центрів витрат, центрів відповідальності, калькуляційних об'єктів.

У літературі зустрічаються різноманітні групування витрат за ознаками їх класифікації (табл. 2).

Але різноманітні групування витрат покликані вирішити переважно аналогічні завдання управління, при цьому акцентується увага тільки на окремих видах витрат та залишаються поза увагою інші види витрат та їхня роль в ефективному управлінні діяльністю.

Класифікація витрат

Ознаки класифікації	Групи витрат
За відношенням до виробничого процесу	основні витрати накладні витрати
За відношенням до обсягів виробництва	умовно-постійні витрати умовно-змінні витрати
За єдністю складу	одноеlementні витрати комплексні витрати
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	прямі витрати непрямі витрати
За доцільністю	продуктивні витрати непродуктивні витрати
За календарним періодом	поточні витрати одноразові витрати
За видами витрат	витрати за економічними елементами витрати за статтями калькуляції
За видами діяльності	витрати звичайної діяльності витрати надзвичайної діяльності
За економічним змістом	витрати засобів праці витрати предметів праці витрати живої праці
За стадіями виробничого процесу	постачальницько-заготівельні виробничі збутові
За роллю в процесі виробництва	виробничі невиробничі
За елементами витрат	матеріальні витрати витрати на оплату праці відрахування на соціальні заходи амортизація інші операційні витрати
За строком планування	короткострокові довгострокові
Стосовно до готового продукту	на незавершене виробництво на готовий продукт
Стосовно до обсягу виробництва	постійні змінні
За періодичністю виникнення	повсякденні одноразові
За охопленням нормуванням	нормовані ненормовані
За відповідністю нормам	у межах норм відхилення від норм
Стосовно до плану	планові непланові
За відношенням до очікуваного доходу	минулі теперішні
За рівнем однорідності	однорідні комбіновані
За впливом на рівень виробництва	залежні незалежні
За рівнем контролю	контрольовані неконтрольовані

Склад витрат у найбільш загальному вигляді визначається П(С)БО 16 «Витрати» [4, с. 3]. Згідно з П(С)БО 16, витрати поділяються на такі: витрати, що включаються до собівартості продукції, робіт, послуг або товарів, що реалізуються; адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; інші витрати.

У сільськогосподарських підприємствах витрати операційної діяльності (рослинництва, тваринництва і промислового виробництва) групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Окрім класифікації витрат за елементами, на сільськогосподарських підприємствах також застосовується класифікація витрат за об'єктами і статтями.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпрозрахункового доходу бухгалтерія підприємства облік витрат може вести у цілому по конкретних виробничих підрозділах без деталізації за окремими об'єктами (видами і групами худоби та птиці, видами виробництв). Фактичні витрати підрозділу розподіляють між окремими культурами, видами і групами худоби та птиці пропорційно до планових витрат, а за їх відсутності – до нормативних витрат згідно з технологічними картами чи укрупненими нормативами.

Залежно від характеру участі в процесі виробництва витрати сільськогосподарського підприємства поділяються на основні та накладні.

Основні витрати пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій із виробництва продукції (робіт, послуг), а накладні – з управління та обслуговування діяльності підрозділу (бригади, цеху, ферми, внутрігосподарського кооперативу тощо), галузі чи господарства у цілому.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) у плануванні та обліку групуються за статтями, які господарство визначає самостійно, виділяючи в окремі статті змінні й постійні витрати.

Змінні витрати діляться на пропорційні, величина яких визначається обсягом одержаної продукції, та непропорційні, величина яких залежить від обсягу виконаних робіт чи поголів'я тварин; до постійних належать витрати, величина яких не залежить ані від кількості продукції, ані від поголів'я чи обсягу виконаних робіт.

Доцільним є дослідження науковців підходів до класифікації витрат за елементами, оскільки науково обґрунтоване групування витрат за визначеними однорідними ознаками важливе

для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції.

Оскільки одним з основних понять теорії управлінського обліку є собівартість, то важливе місце займає обґрунтована класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції, наведені в додатку В, свідчить, що класифікація витрат здійснюється виходячи з певних цілей. У вітчизняній практиці вважається однією з основних класифікацій витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона заснована на економічній природі витрат, не залежить від конкретних умов, тому склад елементів може бути встановленим. Номенклатуру статей витрат в основних галузях сільськогосподарського виробництва наведено в табл. 3.

Разом із тим класифікація витрат за елементами не може задовольнити інформаційні потреби підприємства про витрати за їх цільовим призначенням, за окремими видами продукції, під час здійснення контролю над раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Наявність інших підходів до класифікації витрат зумовлена тим, що підприємство має безліч техніко-економічних, маркетингових, фінансових особливостей, які впливають на формування собівартості.

Таким чином, класифікація витрат має велике значення для планування, контролю, регулювання витрат, тобто для ефективного управління витратами та управління діяльністю підприємства, оскільки дає можливість визначити особливості формування та розподілу витрат за певними об'єктами управління. Основним же завданням класифікації витрат є забезпечення одержання інформації для контролю й економічного аналізу використання ресурсів.

Визначення собівартості різних видів продукції ґрунтується на загальних принципах планування та обліку. У плануванні та обліку визначаються такі показники:

- собівартість усієї продукції;
- собівартість одиниці продукції;
- витрати на одну грошову одиницю вартості продукції.

Собівартість усієї продукції визначають сумуванням усіх затрат, які були понесені на виробництво всієї продукції.

Собівартість одиниці продукції визначають діленням собівартості всієї продукції відповідного виду на її обсяг у натуральному виразі, і визначається вона за допомогою певних методів. Вибір цих методів залежить від особливостей технології та організації виробництва.

До собівартості продукції рослинництва поточного року не входять витрати по зібраних

Таблиця 3

Номенклатура статей витрат в основних галузях сільськогосподарського виробництва

Статті витрат	У рослинництві	У тваринництві	У допоміжних виробництвах	У підсобних промислових виробництвах
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Насіння на посадковий матеріал	+			
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+			
Засоби захисту рослин та тварин	+	+		
Корми		+	+	
Сировина та матеріали (без зворотних відходів)			+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати на утримання сановних засобів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+	+

(але необмолочених) або по незібраних культурах. Якщо на кінець року в рослинництві виявлено необмолочені культури, фактичні витрати розподіляють так. Із загальної суми витрат по зібраних обмолочених і необмолочених культурах виключають витрати на обмолочування та вивезення продукції з поля. Суму витрат, що залишається, розподіляють пропорційно до кількості гектарів по зібраних обмолочених і необмолочених культурах. Для визначення фактичної собівартості продукції зібраних і обмолочених культур до суми витрат по зібраних культурах додають витрати на їх обмолочування та транспортування з поля. У наступному році під час обчислення собівартості по необмолочених культурах до витрат на їх збирання додають витрати на їх обмолочування, очищення і транспортування.

Облік витрат у сільськогосподарському виробництві має забезпечувати оперативне, достовірне й повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції, трудових, матеріальних і грошових витрат на виробництво продукції за підприємством загалом та за окремими його структурними підрозділами (бригадами, цехами, фермами тощо).

Облік витрат і виходу продукції здійснюють у розрізі окремих об'єктів (виробництв, видів або груп культур, продукції переробної промисловості).

У сільському господарстві створено такі економічні взаємовідносини, які диктують необхідність визначати окремий вид собівартості продукції, яку можна назвати «ринкова собівар-

тість». Це зумовлено специфікою оцінки головних складників собівартості – оплати праці і матеріальних витрат. Необхідність обчислення ринкової собівартості постає в ринкових умовах для підрахунку витрат на виробництво продукції, визначених за ринковими цінами.

У сільському господарстві України майже все сільське населення зайняте на своїх земельних ділянках. Вони виробляють близько 90% сільськогосподарської продукції [17, с. 2]. Але під час її обчислення не враховується праця фермерів, членів їхніх сімей і селян-землевласників, що штучно занижує рівень собівартості продукції.

Жива праця – головна умова здійснення процесу виробництва, а тому вона повинна враховуватися у собівартості продукції.

Серед галузей економіки застосування ринкової собівартості є найбільш характерним для сільського господарства через значне виробниче споживання власної продукції.

Визначення «ринкової собівартості», як і виробничої, потрібно здійснювати в системі бухгалтерського обліку для надання керівнику інформації про втрачену вигоду внаслідок споживання частини готової продукції поза каналами реалізації. Таким чином, буде формуватися інформація для вибору альтернативи з метою прийняття рішення.

Отже, для обчислення реальної собівартості продукції потрібно враховувати витрати праці селян, які здійснюють її виробництво. Для цього доцільно проводити нарахування оплати праці не нижче від установленого мінімуму заробітної плати в державі.

Якщо продукція, яку можна було б продати, використана для внутрішньогосподарських виробничих потреб, то логічно її оцінювати за цінами реалізації, а не на рівні собівартості. Це доводять такі аргументи:

– готова продукція може бути продана і за неї одержана виручка, що відшкодує собівартість та принесе чистий прибуток підприємству;

– якби не було власної готової продукції, то для здійснення виробництва потрібно було б купувати відповідну продукцію (сировину) і платити за неї справедливую ціну;

– фактична собівартість продукції рослинництва визначається лише в кінці року, а використання її може бути відразу після збирання врожаю, а тому собівартість продуктів переробки (борошно, олія та ін.) також можна вирахувати лише в кінці року, що не дає можливості мати інформацію для своєчасного прийняття управлінських рішень.

У формуванні цін на сільськогосподарську продукцію собівартість розглядається як фактична і нормативна. Фактична собівартість складається в реальних умовах, а нормативна – виходячи з нормативних витрат, передбачених прогресивною для конкретних умов технологією виробництва продукції.

Отже, у діяльності сільськогосподарських підприємств доцільно вираховувати окремий вид собівартості продукції, яку запропоновано назвати «ринкова собівартість». Під час її визначення власну готову продукцію, використану у процесі виробництва, оцінюють за справедливою вартістю.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Визначення собівартості різних видів продукції ґрунтується на загальних принципах планування та обліку. Облік витрат у сільськогосподарському виробництві має забезпечувати оперативне, достовірне й повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції, трудових, матеріальних і грошових витрат на виробництво продукції за підприємством загалом та за окремими його структурними підрозділами.

У сільському господарстві створено такі економічні взаємовідносини, які диктують необхідність визначати окремий вид собівартості продукції, яку можна назвати «ринкова собівартість». Це зумовлено специфікою оцінки головних складників собівартості – оплати праці і матеріальних витрат. Необхідність обчислення ринкової собівартості постає в ринкових умовах для підрахунку витрат на виробництво продукції, визначених за ринковими цінами.

Серед галузей економіки застосування ринкової собівартості є найбільш характерним для сільського господарства через значне виробниче споживання власної продукції. Визначення «ринкової собівартості», як і виробничої, потрібно здійснювати в системі бухгалтерського обліку для надання керівнику інформації про втрачену вигоду внаслідок споживання частини готової продукції поза каналами реалізації. Таким чином, буде формуватися інформація для вибору альтернативи для прийняття рішення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–IV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 03.04.2019).
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 03.04.2019).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ МФУ від 07.02.2013 № 73 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 03.04.2019).
4. П(С)БО № 16 «Витрати» : Наказ МФУ від 31.12.1999 № 318 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 03.04.2019).
5. П(С)БО 30 «Біологічні активи» : Наказ МФУ від 18.11.2005 № 790 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 03.04.2019).
6. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua/> (дата звернення: 03.04.2019).
7. Андрущенко Н.С. Розподіл непрямих виробничих витрат у сільському господарстві. URL: <http://magazine.faaaf.org.ua/content/view/565/35> (дата звернення: 03.04.2019).
8. Білоусова І.М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2008. № 10. С. 3–7.
9. Бондар І.П. Виробничі витрати та їх класифікації. *Економіка АПК*. 2003. № 10. С. 10–12.
10. Ільків Л.А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дійового контролю. URL: <http://magazine.faaaf.org.ua/content/view/429/35> (дата звернення: 05.04.2019).
11. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник. Київ : Аграрна освіта, 2001. 605 с.
12. Павлик В.П. Собівартість і реалізація продукції у формуванні аграрного ринку. *Економіка АПК*. 2007. № 5. С. 147–152.

13. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. Київ : УБС НБУ, 2008. 219 с.

14. Примаченко О.Л. Значення класифікації витрат виробництва у здійсненні обліку та контролю господарської діяльності підприємства. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/13_34.pdf (дата звернення: 03.04.2019).

15. Саблук П.Т. Реформування та розвиток підприємств агропромислового виробництва : посібник. Київ : ІАЕ, 2010. 532 с.

16. Сук Л.К. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 1. С. 15.

17. Сук П.Л. Облік витрат, виходу продукції рослинництва та обчислення її собівартості. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2002. № 5. С. 2–14.

18. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємств. Житомир : Житомирський інженерно-технологічний інститут, 2002. 647 с.

19. Череп А.В., Ярмош В.В. Особливості формування витрат в умовах розвитку ринкових відносин. *Економіка: проблеми теорії та практики*. 2009. Вип. 248. Т. IV. 288 с.

20. Ягмур К.А. Еволюція категорії «витрати на виробництво». *Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту*. Полтава : Полтавський університет споживчої кооперації України. 2006. Ч. 1. 175 с.